

PUCSP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Juliana Macacari

Prescrição Intercorrente e as (in)constitucionalidades que permeiam este instituto jurídico no ordenamento tributário brasileiro

**São Paulo
2023**

Juliana Macacari

Prescrição Intercorrente e as (in)constitucionalidades que permeiam este instituto jurídico no ordenamento tributário brasileiro

Artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista no Curso de Direito Tributário

Orientadora: Íris Vânia Santos Rosa – Doutora em Direito Tributário – PUC/SP

**São Paulo
2023**

Prescrição Intercorrente e as (in)constitucionalidades que permeiam este instituto jurídico no ordenamento tributário brasileiro

Juliana Macacari¹

RESUMO: Este artigo discorre sobre as (in)constitucionalidades presentes no ordenamento jurídico do direito tributário brasileiro em assuntos atinentes a prescrição intercorrente. Tendo como referência a legislação, em especial o Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais - Lei nº 6.830/1980, o entendimento doutrinário dos mais renomados professores doutores especialistas em Direito Tributário e a mais vasta jurisprudência sobre o assunto, argumento sobre a falta de interpretação lógico-semântica dos códigos e das leis, que provoca diversos entendimentos inconstitucionais acerca do tema; a acanhada força da doutrina frente a estes entendimentos manifestamente inconstitucionais, que atualmente prevalecem nos Tribunais Pátrios; e as consequências da aplicação deste entendimento no mundo fenomênico, à luz da legislação vigente, dentro da esfera do processo executivo tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Prescrição intercorrente; Inconstitucionalidade; Ordenamento jurídico; Direito tributário; Interpretação legal.

Intercurrent Prescription and all (un)constitutional rules that surface this institution in brazilian legal tax system

SUMMARY: This article discusses the (un)constitutionality present in the Brazilian tax law system regarding matters related to intercurrent prescription. Referring to the legislation, especially the National Tax Code and the Tax Execution Law - Law No. 6.830/1980, the doctrinal understanding of the most renowned doctoral professors specialized in Tax Law, and the vast jurisprudence on the subject, it argues about the lack of logical-semantic interpretation of codes and laws, which causes various unconstitutional understandings about the topic. It also discusses the limited strength of doctrine in the face of these manifestly unconstitutional understandings, which currently prevail in the national courts, and the consequences of applying this understanding in the phenomenological world, in light of the current legislation, within the sphere of tax execution proceedings.

KEYWORDS: Intercurrent prescription; Unconstitutionality; Legal order; Tax Law; Legal interpretation.

INTRODUÇÃO

O Direito, tal qual mencionado nos livros de grandes doutrinadores, apresenta-se como um conjunto de normas reguladoras de condutas, cujo objeto, de acordo com a teoria

¹ Advogada formada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e Pós-graduanda em Direito Tributário pela mesma instituição (PUC-SP).
E-mail para contato: ju_macacari@outlook.com

Kelseniana, é constituído tanto pelas normas jurídicas quanto pelo conteúdo dessas normas, isto é, pela conduta humana regulada por elas (KELSEN, 2003, *passim*).

Por vezes, é compreendido como a ciência que investiga e interpreta as regras jurídicas (CARVALHO, 2019, p. 40), ou é tido como as próprias regras e normas jurídicas, sendo, portanto, o conjunto das normas jurídicas válidas ou uma figura deôntica (BOBBIO, 2004, p. 74) ou, ainda, como o resultado da construção hermenêutica do ordenamento, dando surgimento ao sistema (ROBLES MORCHÓN, 2006, *passim*).

Em se tratando de um elemento cultural, o Direito está sujeito a avanços e retrocessos. O tema da prescrição intercorrente no Direito Tributário brasileiro, que será abordado neste artigo, é uma das provas dessa verdade.

Nunca se discutiu tanto prescrição intercorrente tributária como nas últimas duas décadas. Esse peculiar cenário, para além de demonstrar a complexidade do sistema tributário brasileiro, exige de seus usuários, em especial dos profissionais que atuam nesta área, um esforço hermenêutico direcionado a compreensão do direito vivo e da conexão da teoria à prática, do abstrato ao concreto, e vice-versa, para que o significado legítimo de prescrição intercorrente, posto no Código Tributário Nacional (CTN), não se perca dentro das diversas acepções que a lei promove a seu respeito.

Encontrar regras seguras que demonstram quando e onde começam e terminam os deveres e direitos de cada indivíduo, delimitando, assim, de forma temporal, as normas reguladoras destes direitos e deveres, é um trabalho árduo que revela, em sua última análise, a importância do fim do tempo no direito. Para tanto, a criação dos institutos da prescrição e da decadência.

Neste artigo, será realizado um corte metodológico sobre o fim do tempo no direito, se limitando a abordar somente o instituto da prescrição intercorrente e o seu significado para a ciência do Direito Tributário.

A prescrição, no âmbito tributário, constitui um instituto fundamental do direito, por promover e garantir a segurança jurídica, tida como um dos mais importantes princípios fundamentais assegurados pela Magna Carta, que sustenta o Estado Democrático de Direito. Trata-se de norma temporal que impede a perpetuação do direito *ad aeternum*.

Já a prescrição intercorrente impede essa perpetuação durante o período da ação. Portanto, prescrição intercorrente, para o ordenamento jurídico tributário brasileiro, é o esgotamento do

limite do tempo da exigibilidade do crédito tributário após o ajuizamento da ação de execução fiscal, razão pela qual ela somente poderá ser verificada uma vez proposta a ação de cobrança judicial.

Revelada, de maneira sucinta, a definição de prescrição intercorrente na seara do Direito Tributário, busco neste artigo, examinar a sua significação, analisar como se dá a aplicação deste instituto dentro do ordenamento jurídico tributário vigente, através dos Códigos e das Leis que versam sobre este tema, além do entendimento doutrinário e jurisprudencial à respeito, de forma a pontuar quais são as inconstitucionalidades presentes e refletir sobre o impacto delas para os contribuintes e para os aplicadores do Direito.

DESENVOLVIMENTO

1. Fundamentos da prescrição intercorrente

De forma pragmática, prescrição intercorrente, para o Direito Tributário, é a limitação temporal do direito no curso da ação de execução, o que lhe confere a característica de endoprocessual, isto é, se dá quando iniciada a relação processual e nela se consuma². É o nome jurídico que se dá ao fenômeno temporal que aplica o fim do tempo no direito, regulamentando o tempo da exigibilidade do crédito (MARQUES, 2021, p. 146).

Do ponto de vista social e jurídico, a prescrição tem por finalidade a segurança das relações jurídicas, de modo a utilizar-se do fator tempo para delimitar a perpetuação e eternização das pretensões não resolvidas.

Encontra seus fundamentos no Princípio da Razoável Duração do Processo, que tem por função o fim do limite do tempo para se alcançar a exigibilidade do crédito tributário, e da Segurança Jurídica, cuja função é garantir a previsibilidade e estabilidade das relações, servindo à segurança e à paz pública (MIRANDA, 1955, t.6, §662, p. 100).

² Convém esclarecer que a norma de prescrição do direito tributário esgota o limite temporal para a cobrança, tanto administrativa, quanto judicial, do crédito tributário, e não apenas o limite temporal da ação judicial de cobrança – Execução Fiscal (MARQUES, 2021). Nas palavras elucidativas da Professora Doutora Renata Elaine Silva Ricetti Marques “A ação de cobrança é a última forma de exigir o crédito tributário e tem efeitos próprios (vide capítulo 8). O direito de exigir é direito material, se assim não fosse não teria o efeito de extinção o crédito decorrente do direito material. Sem mencionar que, se os efeitos da prescrição fossem apenas processuais, o direito ainda existiria, e a exigência poderia permanecer administrativamente, o que não ocorre em razão do efeito extintivo. Ademais, o objetivo do instituto não seria alcançado, que é a pacificação das relações sociais, permitindo a consolidação da segurança jurídica. (...) Significa dizer que o crédito tributário deixa de existir, desaparece, perde a juridicidade, deixando de ser crédito tributário, deixando o crédito de pertencer ao Direito, nos termos do que preconiza o art. 156, V, do CTN” (MARQUES, 2021, p. 88 e 89).

Uma vez efetuado o lançamento do crédito tributário, caberá a prescrição intercorrente fulminar, através da extinção do processo, o tempo que a autoridade administrativa tem para exigí-lo, considerando o dever de que a satisfação deste crédito seja alcançada antes de extinto este tempo, que é de 05 (cinco) anos a contar do despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (BRASIL, 1966).

Galiano (2008) explica que:

A inspiração doutrinária da prescrição intercorrente remonta aos ensinamentos do processualista Carnelutti, que já antevia as denominadas “crises do procedimento”, fenômenos anormais que surgem no curso do procedimento e que lhe alteram a habitual tramitação. E como o direito não tolera a incerteza no âmago das relações jurídicas, com a perenização de conflitos insolúveis (o que atenta à própria razão de ser do direito), a prática judiciária demandou a criação de mecanismos paliativos e de acomodação para tais situações indesejadas. O próprio Código Tributário Nacional (art. 174, parágrafo único, I), por se referir ao despacho para citação do devedor como marco interruptivo do prazo prescricional, traz consigo a ideia de que referido prazo possa voltar a correr em algum momento depois da interrupção (GALIANO, 2008, p. 467-468).

Há quem diga que a prescrição intercorrente tem caráter punitivo, de forma a “penalizar” o titular da ação/ exequente pela inércia. Nas palavras de André L. Costa-Corrêa (2008), que defende este pensamento:

A prescrição intercorrente ou superveniente é a prescrição que tem início após a interrupção do prazo prescricional, ou seja, é a prescrição que ocorre numa relação jurídica processual em razão do recomeço da fluência do tempo pelo não exercício da pretensão submetida a prazo prescricional. Todavia, não é o lapso temporal numa relação jurídica processual que implica a declaração da prescrição superveniente, mas tão somente aquela paralisação causada pela pessoa titular do direito de crédito; Isto é, “o prazo prescricional intercorrente começa a fluir a partir de o momento em que o titular da pretensão deixa de movimentar o processo, quando lhe caiba isso. (COSTA-CORRÊA, 2008, p. 286).

Referido posicionamento se respalda em uma subjetividade que não coaduna com o elemento objetivo próprio da prescrição, que é a limitação temporal no direito.

A ideia de prescrição intercorrente com caráter punitivo é partilhada pelo STJ. Entretanto, em recente decisão proferida em 10 de novembro de 2015 no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 251.790/GO, o Tribunal entendeu que diligências infrutíferas em busca da satisfação do crédito com a intenção apenas de descaracterizar a inércia com o objetivo de suspender o fluxo do prazo prescricional não afetam a contagem do mesmo. Referida decisão reforça, mais uma vez, o caráter subjetivo do que possa vir a ser considerado “inércia” pelo

Juiz.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. **REQUERIMENTOS DE DILIGÊNCIAS INFRUTÍFERAS QUE NÃO AFETAM A CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL.** PRECEDENTES: EDCL NO AGRG NO ARESP. 594.062/RS; AGRG NO AG. 1.372.530/RS; E AGRG NO ARESP. 383.507/GO. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Requerimentos de diligências infrutíferas não são capazes de interromper ou suspender o fluxo da prescrição intercorrente, que se consuma depois de cinco anos contados do fim do prazo anual durante o qual se suspende o curso do feito.

2. Prestigiando o efeito estabilizador de expectativas que decorre da fluência do tempo, pretende-se evitar a prática de pedidos de desarquivamento dos autos, em momento próximo ao lustro fatal, para a realização de diligências inócuas, seguidas por novos pleitos de suspensão do curso da execução, com o reprovável intuito de escapar os créditos executados do instituto da prescrição.

3. Precedentes: EDcl no AgRg no AREsp. 594.062/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 25.3.2015; AgRg no Ag. 1.372.530/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 19.5.2014; e AgRg no AREsp. 383.507/GO, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 7.11.2013.

4. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 251.790/GO, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, DJe 30/11/2015).

A prescrição intercorrente, conforme já falado, determina o fim do prazo para a exigibilidade do crédito tributário após a ocorrência de uma causa interruptiva da prescrição (despacho do juiz que ordena a citação). Decorre, portanto, de forma lógica e natural, do conceito de prescrição e dos efeitos da interrupção, se comportando, necessariamente como um elemento objetivo (MARQUES, 2021).

Assertivamente, Paulo Cesar Conrado discorre sobre o assunto:

Encontra-se aí, precisamente, a base lógica de ideia de prescrição intercorrente: no plano das execuções, o Estado-juiz deve ser provocado no prazo por lei estabelecido (prescrição propriamente dita), mas não só: em tal plano, as condições necessárias à outorga da correlata tutela (informações acerca do paradeiro do devedor e se deu patrimônio) precisam ser oferecidas no tempo apropriado, sob pena de se frustrar sua conferência (da referida tutela), quedando o processo em aberto *ad infinitum* – resultado repudiado pelo valor que atua por trás da noção de prescrição (segurança jurídica). [...]

Profligamos, com tudo isso, a tese de que a prescrição intercorrente é fenômeno inerente à natureza dos processos executivos [...]

Dessa maneira, conclui-se: o reconhecimento da prescrição independe da existência de enunciado legal que a preveja com foros de especificidade, bastando, antes disso, que o correspondente fato implicador se verifique, a saber, a inércia do interessado (exequente), por tempo igual ou superior ao da prescrição (propriamente dita) [...]” (CONRADO, 2010, p. 191).

Por se referir ao despacho para citação do devedor como marco interruptivo do prazo

prescricional, traz consigo a ideia de que referido prazo possa voltar a correr em algum momento depois da interrupção (GALIANO, 2008). Por se tratar de interrupção, este momento será o mesmo instante em que foi interrompido. Abordarei com maior profundidade esta questão em momento oportuno.

Inobstante a acepção filosófica e sociológica-jurídica, referido instituto encontra seu fundamento legal em outras normas presentes em nosso atual ordenamento jurídico. Convém, primeiramente, identificar a metodologia de recepção das normas pela Constituição Federal de 1988 para, na sequência, compreender quais normas relativas à prescrição intercorrente foram efetivamente recepcionadas e quais estão em dissonância ao atual sistema jurídico, relevando, com isso, as mais variadas inconstitucionalidades, que serão individualmente abordadas no presente artigo.

1.1. Aspectos históricos que envolvem o instituto da prescrição

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, as *normas gerais em matéria de legislação tributária* passaram a receber a reserva material total e irrestrita da Lei Complementar (MARQUES, 2021, p. 55). Com isso, vários instrumentos normativos pré-existentes necessitaram de adequações, sob pena de inconstitucionalidade, para permanecerem no ordenamento jurídico.

Mencionada Constituição foi a primeira a determinar expressamente a necessidade de as normas veiculadoras de prescrição em material tributária serem tratadas por meio de Lei Complementar. Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. (BRASIL, 1988).

Todavia, quando entrou em vigor a nova ordem constitucional, encontrava-se vigente a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN). Diante da sua incompatibilidade formal, fez-se necessário a adequação desta legislação, de forma a permitir que, em sendo compatível as suas previsões materiais, o CTN recebesse o novo fundamento de validade.

Assim, os artigos da Lei 5.172/1966, que materialmente foram considerados compatíveis com a nova ordem constitucional em conformidade com os comandos estabelecidos no art. 146 da Constituição Federal, passaram a ser considerados *normas gerais em matéria de legislação*

tributária, como se fossem lei complementar (MARQUES, 2021, p. 55), sendo desta forma recepcionados pela Carta Maior.

Importante ressaltar que outras leis ordinárias que tratavam sobre prescrição antes da Constituição Federal de 1988 não receberam o mesmo *status*. Dentre elas, podemos destacar a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, denominada Lei de Execuções Fiscais (LEF).

Neste ponto reside importante divergência doutrinária. Trago a conhecimento o entendimento de Ricardo Marcondes Martins sobre o assunto, que bem elucida a discordância:

Relevante parcela da doutrina e da jurisprudência considera inaplicáveis os dispositivos da LEF mencionados porque a Constituição anterior exigia, no art. 18, § 1º, que as normais gerais sobre prescrição tributária fossem veiculadas por lei complementar e a LEF é uma lei ordinária. O equívoco decorre da má compreensão da teoria da recepção: ainda que a LEF seja formalmente incompatível com a EC 1/69, a recepção ocorreu porque, insiste-se, a teoria da recepção não admite o exame da constitucionalidade da norma recepcionada com a Constituição pretérita: basta que haja compatibilidade material com a Constituição Vigente. Nesses termos, as normas extraídas dos quatro dispositivos apresentados foram recepcionadas pela Constituição de 1988. (MARTINS, 2008, p. 203).

Contrariando este entendimento, considerando que as *normas gerais em matéria de legislação tributária*, cujo objetivo é harmonizar o sistema tributário, conferindo unidade e homogeneidade à tributação praticada por todos os entes da federação, exigem, pela nova ordem constitucional, reserva à Lei Complementar, entendo que a LEF foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Ordinária, dado que é lei de conteúdo processual e não se enquadra no conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária.

Tanto é verdade que o próprio ordenamento jurídico tributário brasileiro, diante da necessidade de promover alterações da Lei de Execuções Fiscais, as fez por meio de lei ordinária: Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que incluiu o parágrafo 4 do artigo 40; Lei nº 11.960, de 29 de julho de 2009, que incluiu o parágrafo 5º no mesmo artigo. Estas alterações apenas reforçam a tese aqui defendida de que o sistema jamais reconheceu a Lei de Execuções Fiscais como lei complementar.

Portanto, indispensável a sua observância as normas de hierarquia superior, ou seja, ao CTN, principalmente em relação aos dispositivos que se encontram em antinomia, sob pena de inconstitucionalidades.

Esta é a questão medular que legitima todas as inconstitucionalidades presentes no

ordenamento jurídico tributário brasileiro em termos de subsunção e interpretação da Lei de Execuções Fiscais à luz do Código Tributário Nacional, relacionados ao tema de prescrição intercorrente, e partirá deste ponto todas as considerações e indignações relativas ao assunto que serão abortadas no presente artigo.

2. Interpretação da Lei de Execuções Fiscal à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Em outras palavras, o nosso posicionamento é que apenas o CTN foi recepcionado como normas gerais em matéria de legislação tributária após a Constituição Federal de 1988. Todas as demais leis que regulamentam matéria de decadência e prescrição não podem dispor da matéria de forma diferente do disposto no CTN, que é o único compatível materialmente com a função de norma geral em matéria tributária (MARTINS, 2008, p. 59).

Início a exposição argumentativa sobre o tema da prescrição intercorrente no ordenamento jurídico tributário brasileiro com uma citação extraída do livro da ilustríssima Professora Doutora, Renata Elaine Silva Ricetti Marques, intitulado Curso de Decadência e Prescrição no Direito Tributário: regras do direito e segurança jurídica, cujo entendimento coaduna, em grande parte dos aspectos, com o aqui exposto, para elucidar o ponto de partida de todas as inconstitucionalidades presentes (e praticadas) no âmbito do processo executivo tributário.

O artigo 146, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, já citado no presente artigo, prevê expressamente que caberá exclusivamente à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre prescrição:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (BRASIL, 1988) (grifos).

Adentrado na esfera da prescrição, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 174, estabelece que:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. **A prescrição se interrompe:**
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.” (BRASIL, 1988) (grifos).

Qualquer alteração e/ou divergência em relação a disposição legal supramencionada que não tenha sido realizada por meio de Lei Complementar revelará, em razão da sua natureza formal, certamente alguma inconstitucionalidade.

Diante da não recepção da LEF pela nova ordem constitucional, as modificações por ela trazidas em relação ao tema prescrição e limitações do tempo no direito que não se subsumam as regras contidas no CTN, deverão ser declaradas inconstitucionais, não sendo cabível a sua aplicação no âmbito do Direito Tributário³.

A Lei nº 6.830/1980 dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências sobre o regime de arrecadação do crédito tributário. Seu objetivo é conferir disposições próprias a este regime, de forma a viabilizar maior celeridade e eficiência ao processo de cobrança. Por isso é que a sua natureza é de ordem processual e a ela deveria se restringir, apenas, em razão da reserva legal.

Todavia, o que vemos na prática é que a Lei de Execuções Fiscais regulamentou algumas normas referentes à prescrição intercorrente, o que provocou muitas dúvidas, gerou incontáveis divergências doutrinárias e acarretou em um posicionamento adotado pelos Tribunais Superiores manifestamente inconstitucional.

O artigo 40 e parágrafos respectivos da LEF assim dispõe:

“Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)” (BRASIL, 1980).

³ A Lei de Execuções Fiscais não limita a sua aplicação apenas em matéria tributária. Suas disposições podem, e devem, serem aplicadas em matérias não tributárias, desde que estas possam ser reguladas por meio de lei ordinária. Como as matérias de ordem tributária exigem, necessária e obrigatoriamente, lei complementar para sua regulação, a sua aplicação nesta seara somente se dará de forma a não alterar e/ou modificar as disposições contidas no CTN. Renata Elaine Silva Ricetti Marques leciona: “É necessário observar que a referida lei não regulamenta a cobrança apenas das dívidas de natureza tributárias, mas as dívidas de natureza não tributárias também (art. 2º. Por isso, diante de algum dispositivo em aparente antinomia com matéria tributária que deve ser disciplinada por meio de lei complementar, na modalidade normas gerais, isto é CTN, as disposições da LEF não podem ser aplicadas. Assim conclui-se que em matéria de decadência e prescrição deve ser aplicado sempre o CTN, não a LEF.” (MARQUES, 2021, p. 319).

Voltemo-nos a análise individual do caput e de cada um dos parágrafos do artigo supramencionado, a fim de identificarmos as suas respectivas inconstitucionalidades.

O caput do artigo 40, não fosse pela expressão final contida em sua disposição “não correrá o prazo de prescrição”, estaria em perfeita consonância com o ordenamento jurídico tributário vigente, visto que acarretaria apenas em interferências no âmbito processual da ação de execução fiscal.

No entanto, ao suspender a contagem da prescrição enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possam recair a penhora, acabou por adentrar em aspectos que interferem na contagem do prazo prescricional, o que, em matéria tributária, tem reserva especial de lei complementar.

A prescrição, conforme incessantemente já dito, é o fim do limite do tempo da exigibilidade do crédito. Suspender a prescrição enquanto não forem encontradas as causas resolutivas desta condição implica, necessariamente, em suspender a exigibilidade do próprio crédito tributário, o que jamais poderia ser feito por lei ordinária, que é o caso da LEF. Portanto, a aplicação do caput do artigo 40, em matéria tributária, é inconstitucional.

Os parágrafos 1º e 2º do mencionado artigo não interferem no prazo prescricional, se restringem somente a uma questão de caráter endoprocessual, sendo, portanto, adequado o seu veículo normativo de lei ordinária, não havendo que se falar em inconstitucionalidades.

Já o parágrafo 3º afirma que encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens para garantia da execução fiscal, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. Sugere, pois, que não existe limite de tempo para que o credor encontre bens passíveis de serem penhorados após o arquivamento dos autos (MARQUES, 2021, p. 393).

Inconcebível a manutenção deste dispositivo em nosso ordenamento jurídico tributário, visto que afronta a regra dos 05 (cinco) anos da prescrição. O desarquivamento somente será possível se o devedor ou os bens foram localizados antes de extinto o prazo de 05 (cinco) anos a contar do despacho citatório. Ultrapassado este prazo, nada mais poderá ser feito em relação a cobrança do crédito tributário, que deixa de existir no mundo jurídico em razão da ocorrência da prescrição (fim do tempo da exigibilidade do crédito tributário/ perda do direito de exigir o crédito tributário), perdendo, assim, a sua a juridicidade.

Somente com a penhora é que se encerra o fluxo do prazo de prescrição intercorrente,

posto que com a penhora a exigibilidade foi alcançada.

Desta forma, assim como o parágrafo 3º do artigo 40 é inconstitucional, também é a Súmula 314 do STJ, que lhe conferiu interpretação inadequada ao afirmar que “Em execução fiscal, não localizado bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

Perceba que referida súmula aumentou o prazo prescricional de 05 (cinco) para 06 (seis), ao propor seja aguardado o prazo de 01 (um) ano de suspensão para que, após, se inicie a contagem do prazo de 05 (cinco) anos da prescrição, o que jamais poderia acontecer sem amparo de uma lei complementar. Ernesto José Toniolo sustenta um posicionamento contrário ao aqui firmado, que é defendido por grande parte (se não a maioria) dos Tribunais, e merece destaque:

Consideramos acertada a posição firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ao editar a Súmula 314, estabelecendo que „em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo de prescrição quinquenal intercorrente“. Saliente-se que o prazo de um ano é de suspensão da execução fiscal, e não do prazo prescricional. A prescrição intercorrente não corre em razão da inexistência de seus elementos (inexistência da causa eficiente e do dies a quo do prazo para a intercorrência, visto que o processo constitui forma de interrupção lineal descontinuada da prescrição), e não em decorrência de causas impeditivas, como a interrupção ou a suspensão do prazo. O que se encontra suspenso é o processo, e não o prazo da prescrição intercorrente, que sequer iniciou (TONIOLO, 2007, p.154-156).

Para o Autor, a Súmula 314 do STJ suspende o curso da execução, e não o prazo da prescrição intercorrente, visto que esta sequer iniciou (TONIOLO, 2007, p. 154-156). Todavia, em que pese o respeitável posicionamento, há que se considerar que o início da contagem do prazo de prescrição intercorrente ocorre no exato momento em que a contagem da prescrição é interrompida, isto é, quando do despacho do juiz que ordenar a citação, nos termos do artigo 174, inciso I, do CTN.

Para consolidarmos o entendimento de que o início da contagem da prescrição intercorrente ocorre com o despacho do juiz que ordenar a citação, é necessário ter em mente os ensinamentos valiosos da Professora Doutora Renata Elaine Silva Ricetti Marques:

A prescrição em Direito Tributário sofre dos mesmos efeitos da regra de decadência, quais sejam: extinção do crédito tributário e da perda da competência administrativa e, por isso, diferentemente do Direito Civil, atinge o direito material que é o crédito tributário, não se limitando apenas ao direito de propor a ação de cobrança no âmbito do Poder Judiciário.

A prescrição demarca o limite final do tempo da exigibilidade do crédito tributário definitivamente constituído. Assim sendo, apenas com o crédito definitivamente constituído que se inicia a exigibilidade que transcorrerá por 05 (cinco) anos. Em não havendo a exigibilidade do crédito, durante este período, para garantir a estabilidade das relações, o efeito extintivo ocorrerá mesmo sem a satisfação (pagamento).

[...]

Portanto, o exercício da cobrança judicial é a última (porém não única) forma de se alcançar o crédito. Veja que não é a propositura da ação que demarca o fim do prazo da exigibilidade (prescrição), e sim o esgotamento do prazo de 05 (cinco) anos. O prazo de exigibilidade continua correndo até o despacho em que juiz ordena a citação, (causa interruptiva) conforme veremos. O exercício da competência administrativa deve ser realizado até o limite do prazo estabelecido pelo artigo (05 anos), após esse período, não há mais crédito tributário para ser exigido administrativa ou judicialmente (MARQUES, 2021, p. 302-303).

Levando-se em consideração os excertos transcritos acima, temos que a prescrição controla o tempo da exigibilidade, o que lhe confere caráter de continuidade imediata nas hipóteses de interrupção. Esta é uma questão fundamental que deve ficar registrada: o reinício do prazo ocorrerá no mesmo dia da interrupção, assim no dia da efetivação da interrupção recomeça a contagem do prazo novamente desconsiderando todo o período anterior (MARQUES, 2021, p. 323). Coaduna com este entendimento Hugo de Brito Machado:

Em outras palavras, quando se verifica uma causa de suspensão da prescrição, o curso do prazo fica paralisado. Não ocorre enquanto perdurar a causa de suspensão. Essa causa geralmente perdura por algum tempo. **Quando se verifica uma causa de interrupção da prescrição, o curso do prazo é cortado, desprezando-se o período já decorrido. A causa da interrupção geralmente é instantânea. Depois da sua ocorrência, o prazo volta a ter curso** (MACHADO, 2005, p. 567) (grifos).

Em que pese o CTN tenha silenciado quanto ao termo inicial da contagem do prazo de prescrição intercorrente, o Código Civil – que pode (e deve) ser aplicado subsidiariamente ao CTN, diante da ausência alguma previsão legal – prevê, no parágrafo único do seu artigo 202, que “a prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper” (BRASIL, 2002).

Portanto, quando da suspensão do curso da execução, a contagem do prazo prescricional interruptivo já havia se iniciado, quando do despacho que ordenou a citação, não sendo concebível a lei ordinária apontar uma nova causa interruptiva, qual seja, o arquivamento dos autos, possibilitando margem para que, enquanto o processo permanecer arquivado, o direito material ao crédito tributário não sofra os efeitos do lapso temporal. Considerar essa possibilidade representa uma ampla violação à Segurança Jurídica.

Desta maneira, é imperioso reputar que a aplicação do parágrafo 3º do artigo 40, em matéria tributária, é inconstitucional.

Em relação aos parágrafos 4º e 5º do artigo 40 da LEF, que guardam íntima relação, filio-me ao entendimento doutrinário de que mencionadas previsões também são inconstitucionais. A um, por decorrer necessariamente da previsão contida no caput do artigo, sobre a qual já concluímos ser inconstitucional; a dois, por estabelecer um novo termo *a quo* para reinício da contagem do prazo prescricional, qual seja, a decisão que ordenar o arquivamento dos autos; a três, por prolongar a contagem do prazo de 05 (cinco) anos da prescrição, que poderá ser estendido acaso a Fazenda Pública não tenha sido ouvida antes de o Juiz reconhecer, de ofício, a prescrição intercorrente, e decretá-la de imediato e; a quatro, por dispensar essa manifestação previa da Fazenda nos casos de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao fixado por ato do Ministro do Estado da Fazenda, como se esse critério monetário justificasse eventual suspensão (ou não) da contagem do prazo prescricional.

Passamos a análise mais aprofundada das inconstitucionalidades ao meu ver presentes no citado parágrafo 4º.

As causas suspensivas e interruptivas do computo do prazo prescricional, por disposição expressa da Constituição Federal, são reservadas à lei complementar. O CTN, que foi recepcionado pela nova ordem jurídica com este *status* prevê expressamente quais são as causas interruptivas da prescrição (art. 174, incisos I a IV, CTN), sendo que, em nenhum momento, menciona a “decisão do juiz que ordenar o arquivamento dos autos” como uma delas⁴.

O arquivamento dos autos é uma questão estritamente formal que decorre automaticamente da paralisação do feito por 01 (um) ano, não podendo passar à condição essencial para o decurso do lastro prescricional.

Portanto, a primeira inconstitucionalidade a se destacar é que o parágrafo 4º do artigo 40 da Lei nº 6.830/80 não tem o condão de estabelecer novos critérios de interrupção da contagem do prazo prescricional.

⁴ Importante destacar que a ocorrência de uma das causas interruptivas da prescrição obrigatoriamente exclui a aplicação das demais. Nas sábias palavras da Professora Doutora Renata Elaine Silva Ricetti Marques: “[...] a administração pública não pode fazer uso da causa suspensiva mais de uma vez, se beneficiando da dilação de prazo de forma desmedida, colocando em risco a segurança jurídica. É claro que a lei tributária nada diz a respeito, apesar da legislação civil ser expressa no caput do art. 202 de que a modalidade de interrupção só poderá ocorrer uma vez. Mesmo diante da omissão na legislação tributária, essa é a premissa que deve ser fixada, pois analisando o instituto que tem como objetivo proteger valor nobre e indispensável ao sistema (segurança jurídica), este não permitiria que a autoridade pudesse utilizar das medidas de forma excessiva tornando o sistema vulnerável, o que causaria uma imprescritibilidade, que não é permitida pelo sistema, indo de encontro com o objetivo da prescrição.” (MARQUES, 2021, p. 323).

Importante levarmos em consideração situações corriqueiras da prática forense que trazem prejuízos à prescrição, se considerado constitucional o disposto no parágrafo 3º do artigo 40 da LEF. São os casos em que o juiz, seja em razão do grande volume de processos sob sua responsabilidade, seja por outros motivos possíveis e existentes, deixa de determinar o arquivamento dos autos ou, ainda que determine, o desarquivamento é constantemente requerido e deferido em razão de diversas diligências infrutíferas provocadas pela Fazenda Pública no sentido de localizar os bens passíveis de penhora, o que, na prática, conduz a imprescritibilidade do crédito tributário.

É comum vermos execuções fiscais ajuizadas antes de 2005, por exemplo, com despacho citatório ordenado no mesmo ano, e que até hoje, em 2023, malgrado nenhuma penhora tenha sido efetivada, encontra-se ativa e corrente em nosso ordenamento jurídico. Essa típica situação permite que o controle do prazo prescricional fique exclusivamente nas mãos da Fazenda Pública, o que tornam as dívidas tributárias imprescritíveis.

Inobstante, condicionar o reconhecimento e a decretação de ofício da prescrição intercorrente à manifestação da Fazenda Pública (após ouvida a Fazenda Pública), em que pese alguns doutrinadores e a numerosa jurisprudência entendam se tratar de uma questão meramente processual que não interfere no prazo de prescrição, na prática forense vemos que essa condição resulta em dilação do prazo de prescrição. Vejamos:

Se considerarmos o curso de um processo de execução fiscal no Brasil, por vezes, passam-se mais de 05 (cinco) anos da data do despacho citatório, o que leva o Juiz a reconhecer de ofício a prescrição intercorrente sem antes ter ouvido a Fazenda Pública. Neste contexto, a Fazenda Pública alega que, por não ter sido ouvida, o parágrafo 4º do artigo 40 da LEF teria sido violado, não sendo possível o reconhecimento da prescrição intercorrente. É como se a sua inquirição fosse condição resolutive a ocorrência da prescrição intercorrente (sic!!).

É massiva a quantidade de decisões proferidas em segunda instância que corroboram com este entendimento e rejeitam o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, determinando que feito executivo volte a correr em primeira instância, obrigando a intimação pessoal da Fazenda para que, a partir de então, seja retomada a contagem do prazo prescricional.

Praticamente, o que o artigo faz é exigir que, enquanto não seja inquerida a Fazenda Pública a respeito do assunto, para que se manifeste em relação a ocorrência de eventuais causas suspensivas ou interruptivas da prescrição, resta suspensa a contagem do prazo prescricional.

Ao assim exigir, está criando, incontestavelmente, uma nova causa suspensiva do prazo de prescrição⁵, que jamais foi prevista por uma lei complementar. Esta exigência também é, na linha de raciocínio aqui exposta, inconstitucional, visto que somente a Lei Complementar poderá dispor sobre causas suspensivas e interruptivas da prescrição.

Por conclusão lógica, o parágrafo 5º do artigo 40 da LEF também é inconstitucional ao dispensar a necessidade de manifestação previa da Fazenda nos casos de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao fixado por ato do Ministro do Estado da Fazenda, como se esse critério monetário justificasse eventual suspensão (ou não) da contagem do prazo prescricional.

Apontadas todas as inconstitucionalidades presentes no artigo 40 e respectivos parágrafos da Lei de Execuções Fiscais, que decorrem de uma interpretação logico-semântica precária do nosso ordenamento jurídico tributário brasileiro, passemos a análise do entendimento jurisprudencial atualizado acerca do tema.

2.3. A jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca do tema e as suas contradições face a legislação vigente.

Ao longo do que foi apresentado, acompanhamos a construção das regras de aplicação do fim do tempo do direito, buscando seus elementos no direito positivo, com o compromisso de construir um posicionamento científico baseado na linguagem objeto que é o direito positivo.

O entendimento jurisprudencial não interferiu em nenhum momento na construção do raciocínio lógico-semântico deste artigo. Todavia, a sua análise é indispensável ao interprete do Direito, considerando que hoje o entendimento aplicado em relação a temática da prescrição intercorrente é aquele dito pelos Tribunais Superiores.

Em relação ao caput do artigo 60 da LEF, o Supremo Tribunal Federal (STF) já chancelou a sua inaplicabilidade em matéria de direito tributário: RE nº 106.217/SP e RE nº 560.626/RS, o que coloca a jurisprudência em linha com a tese aqui defendida. Destaco abaixo a ementa de ambos os julgados:

EXECUCAO FISCAL.A interpretação dada pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da Lei n. 6.830-80, recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido, é a única susceptível de torna-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a cujas disposições gerais e reconhecida a

⁵ Suspensão é um efeito jurídico que paralisa um prazo em andamento, que, permanece suspenso até cessar sua causa, sem, contudo, desprezar o período já transcorrido quando houver encerramento da medida suspensiva (MARQUES, 2021, p. 154-155).

hierarquia de lei complementar. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 106.217/SP, da Primeira Turma. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DF, 18 de agosto de 1986) (grifos).

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. **As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.** III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560.626/RS, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 12 de junho de 2008) (grifos).**

No que diz respeito ao parágrafo 3º do artigo 40 da LEF, o STJ, quando do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 863.427/MG, reconheceu que a expressão contida no citado artigo “a qualquer tempo” faz referência ao tempo da exigibilidade, o que também aproxima a interpretação à tese aqui defendida. Vejamos a ementa do julgado abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA Nº 7/STJ. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES RECEPCIONADAS COM STATUS DE LEI COMPLEMENTAR. ART. 2º, § 3º DA LEI 6.830/80 (SUSPENSÃO POR 180 DIAS). NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS. 1. Ausência de prequestionamento do artigo 25 da Lei nº 6830/80 (Súmulas 282 e 356/STF). 2. A análise da responsabilidade de cada parte pelo decurso do prazo prescricional demandaria o revolvimento de matéria fáctico-probatória, interdita ao STJ nos termos da Súmula nº 07. **3. O artigo 40 da Lei de Execução Fiscal deve ser interpretado harmonicamente com o disposto no artigo 174 do CTN, que deve prevalecer em caso de colidência entre as referidas**

leis. Isto porque é princípio de Direito Público que a prescrição e a decadência tributárias são matérias reservadas à lei complementar, segundo prescreve o artigo 146, III, "b" da CF/1988. 4. Após o decurso de determinado tempo, sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes, uma vez que afronta os princípios informadores do sistema tributário a prescrição indefinida. 5. Paralisado o processo por mais de 5 (cinco) anos impõe-se o reconhecimento da prescrição, máxime quando há pedido de curador especial nomeado no caso de a parte executada ter sido citada por edital. 6. A suspensão de 180 (cento e oitenta) dias do prazo prescricional a contar da inscrição em Dívida Ativa, prevista no art. 2.º, § 3.º, da Lei 6.830/80, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não-tributária, porquanto a prescrição do direito do Fisco ao crédito tributário regula-se por lei complementar, in casu, o art. 174 do CTN (Precedente: REsp 708.227/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 19.12.2005). 7. "A inscrição do crédito na dívida ativa é mera providência burocrática, sem força para marcar algum termo prescricional". (REsp 605.037/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 07.06.2004). 8. Agravo regimental desprovido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 863.427/MG, da Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de agosto de 2007) (grifos).

Já em relação ao parágrafo 4º do artigo 40 da LEF, em que pese as inconstitucionalidades aqui apontadas, a divergência doutrinária e de entendimento jurisprudencial à respeito do tema é grandiosa, o que demandou que o STJ afetasse o Recurso Especial nº 1.340.553/RS ao rito de Recurso Representativo de Controvérsia⁶. O resultado do julgamento gerou a seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80).

1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais.

2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n. 314/STJ: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente".

3. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no caput, do art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o art. 40: "[...] o juiz suspenderá [...]"). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. No primeiro momento

⁶ Artigo 1036, §1o, do CPC. "Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso."

em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do art. 40, caput, da LEF. Indiferente aqui, portanto, o fato de existir petição da Fazenda Pública requerendo a suspensão do feito por 30, 60, 90 ou 120 dias a fim de realizar diligências, sem pedir a suspensão do feito pelo art. 40, da LEF. Esses pedidos não encontram amparo fora do art. 40 da LEF que limita a suspensão a 1 (um) ano. Também indiferente o fato de que o Juiz, ao intimar a Fazenda Pública, não tenha expressamente feito menção à suspensão do art. 40, da LEF. O que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Pública tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido e/ou da não localização do devedor. Isso é o suficiente para inaugurar o prazo, ex lege.

4. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973):

4.1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução;

4.1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

4.1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.

4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;

4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo – mesmo depois de escoados os referidos prazos –, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

4.4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá

demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.'

4.5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973)

Contrário ao entendimento aqui defendido, a primeira tese firmada pelo Tribunal versa sobre o termo de início da contagem do prazo prescricional que, segundo consta, será a partir da data da ciência da Fazenda Pública sobre a não localização do devedor ou dos bens penhoráveis. A contagem restou configurada em duas etapas, da seguinte forma:

A primeira parte tem por termo inicial a falta de localização de devedores ou bens penhoráveis (art. 40, caput, da LEF) e por termo final o prazo de 01 (um) ano dessa data (art. 40, §§ 1º e 2º, da LEF). Durante esta primeira parte, a execução fiscal fica suspensa com vista dos autos aberta ao representante judicial da Fazenda Pública (art. 40, § 1º, da LEF). **Já a segunda parte tem por termo inicial o fim da primeira parte, isto é, o fim do prazo de 01 (um) ano da data da frustração na localização do devedor ou bens penhoráveis (art. 40, §2º, da LEF), e por termo final o prazo prescricional próprio do crédito fiscal em cobrança (quinquenal, no caso dos créditos tributários – art. 174, do CTN),** consoante o art. 40, §4º, da LEF. Nessa segunda parte, a execução fiscal fica arquivada no Poder Judiciário, sem baixa na distribuição. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.340.553/RS, da Primeira Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, DF, 12 de setembro de 2018) (grifos).

Incontestável, pois, que para efeitos práticos, o julgado concedeu a Fazenda Pública prazo de 06 (seis) anos para que realize as medidas necessárias para localização do devedor ou dos bens penhoráveis, o que viola expressamente a previsão prescricional contida na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e no Código Civil. Faço uso das palavras da Professora Doutora Renata Elaine Silva Ricetti Marques para enriquecer este posicionamento:

Data máxima vênua, com todo respeito jurídico, não podemos concordar que a contagem do prazo de prescrição intercorrente seja de 6 (seis) anos, reafirmamos que prescrição intercorrente é aquela que sobrevém durante o período “corrente” da ação de execução fiscal, isto é, o esgotamento do limite do tempo da exigibilidade ocorrerá após a propositura da ação de cobrança judicial. Reafirmamos que a prescrição intercorrente é uma espécie de prescrição (prevista do art. 174 do CTN) que ocorrerá durante a cobrança judicial do crédito, execução fiscal, porque o prazo interrompido pelo despacho do juiz que ordenou a citação, na referida ação, se esgotou (parágrafo único, inciso I, do art. 174 do CTN) (MARQUES, 2021, p. 410).

No item 4.2 da ementa, firmou-se a segunda tese, relativa ao termo inicial do arquivamento dos autos. Entendeu-se que o término do prazo de suspensão de 01(um) ano ocorrerá independentemente de manifestação da Fazenda Pública ou pronunciamento judicial. Dessa forma, o prazo de suspensão de 01 (um) ano findará e iniciará, automaticamente, o prazo

prescricional de 05 (cinco) anos.

Sustento aqui, novamente, que o termo inicial da contagem do prazo prescricional intercorrente se dá no momento exato em que a contagem do prazo de prescrição é interrompida, com o despacho do juiz que ordena a citação. Não é permitido, dentro do novo ordenamento jurídico tributário brasileiro, conforme reiteradamente exposto, uma lei ordinária, sequer o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *data máxima vênia*, apontar uma nova causa interruptiva que, segundo a tese esposada na ementa, seria o término do prazo de suspensão de 01 (um) ano.

Na terceira tese firmada, criou-se uma condição resolutória para o reconhecimento da prescrição intercorrente: após seis anos, se houver petição da Fazenda pública de localização de bens do devedor, que ainda não tenha sido processada, será reconhecida a prescrição intercorrente apenas após seu processamento (MARQUES, 2021).

Criou-se, mais uma vez, uma nova possibilidade de dilação do prazo da prescrição intercorrente, que, pela lei, se esgota com o fim do prazo de 05 (cinco) anos a contar do despacho citatório proferido pelo Juiz ou com a efetiva constrição patrimonial, aquela que sobrevier primeiro.

Uma vez autorizada a apreciação de uma petição de localização de bens do devedor, ainda que findo o prazo defendido pela jurisprudência – 01 (um) ano de suspensão + 05 (cinco) anos de prescrição intercorrente –, estar-se-á diante de mais uma nova possibilidade de interrupção da contagem do prazo prescricional, o que acaba por gerar novas inconstitucionalidades além daquelas já apresentadas no curso deste artigo.

Após esgotado o prazo de 05 (cinco) anos a contar do despacho que ordenou a citação, a prescrição intercorrente deve ser imediatamente reconhecida, o que refletirá na extinção do crédito tributário, que não poderá, em qualquer hipótese, ser reavivado em razão da localização dos bens, sob pena de grave afronta ao Princípio de Segurança Jurídica.

A quarta tese afirmada pelo STJ exige que, quando da intimação da Fazenda Pública para se manifestar a respeito dos atos processuais praticados, devesse ela demonstrar eventuais prejuízos ao reconhecimento da prescrição intercorrente. Esses prejuízos devem ser compreendidos como eventuais causas suspensivas e/ou interruptivas que ocorreram no passado, que podem impactar diretamente na contagem do prazo prescricional.

Somente a lei complementar pode dispor sobre as causas suspensivas e interruptivas da prescrição. Assim, qualquer outra apontada pela Lei Ordinária ou pela jurisprudência, será, por sua natureza, inconstitucional.

Por fim, a última tese firmada diz respeito a metodologia a qual deve se valer o magistrado ao reconhecer a decretar a prescrição intercorrente, e dispensa maiores argumentações, pois decorre da interpretação inconstitucional das teses que a antecedem.

Vejamos, pois, que, por melhor que tenha sido a intenção do Superior Tribunal de Justiça em sanar as dúvidas e os conflitos que pairam sobre o artigo 40 e respectivos parágrafos da Lei de Execuções Fiscais, o julgado acabou por gerar maiores dificuldades de interpretação e agravar as inconstitucionalidades pré-existentes.

Ciente dessa situação, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 636.562/SC, onde foi abordado novamente o assunto, o que deu origem ao Tema 390 da repercussão geral: “É constitucional o art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais LEF), tendo natureza processual o prazo de 01 (um) ano de suspensão da execução fiscal. Após o decurso desse prazo, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional tributário de 5 (cinco) anos” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 636.562/SC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Plenário, Sessão Virtual de 10.2.2023 a 17.2.2023).

Se, por um lado, a decisão define o termo a quo do prazo prescricional, evitando, em nosso sentir, a possibilidade de o processo se tornar imprescritível, por outro ratifica a criação de novos prazos suspensivos e interruptivos feita pelo STJ e a dilação da contagem do prazo prescricional de 05 (cinco) para 06 (seis) anos, o que, infelizmente, não soluciona as inconstitucionalidades aqui debatidas.

CONCLUSÃO

O instituto da prescrição intercorrente passou por notáveis mudanças em termos de interpretação legislativa nos últimos anos, o que tem dificultado a vida dos contribuintes e dos aplicadores do Direito.

Isto porque essas mudanças decorrem de uma interpretação sistêmica inadequada aos critérios propostos pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro, o que, necessariamente, gera diversas inconstitucionalidades.

Resta a nós, juristas, insistirmos na mudança da interpretação legislativa, seja por meio do trabalho da doutrina, de artigos, ou de teses defendidas em processos de Execução Fiscal, de tal forma a pressionar os Tribunais Superiores para que reavaliem a situação, em especial aquela relativa a recepção da Lei de Execuções Fiscais pela Constituição Federal de 1988 e a sua antinomia face ao Código Tributário Nacional, buscando, com isso, viabilizarmos a tão almejada Segurança Jurídica.

Até lá, porquanto perdurar a subsistência da Lei de Execuções Fiscais com *status* de lei ordinária, tal qual ela foi recepcionada pela CF, qualquer interpretação dela decorrente será, ao meu ver, obrigatoriamente inconstitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Diário Oficial da União. 1966.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília. Diário Oficial da União. 2002.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Brasília. Diário Oficial da União. 2015.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União. 1980.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 251.790/GO, da Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, Dje 30/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 106.217/SP, da Primeira Turma. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, DF, 18 de agosto de 1986.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 636.562/SC. Relator: Ministro Roberto Barroso. Plenário, Sessão Virtual de 10.2.2023 a 17.2.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560.626/RS, do Tribunal Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 12 de junho de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 863.427/MG, da Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de agosto de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.340.553/RS**, da Primeira Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, DF, 12 de setembro de 2018.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal em matéria tributária**. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de (Coord.). **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2010.

FIORI, Thiago Moreto. **Prescrição intercorrente no processo de execução: Limitação temporal ao Processo sob a Égide Constitucional**. Curitiba: Juruá, 2014.

GALIANO, Leonardo de Faria. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). **Decadência e prescrição. Pesquisas tributárias: nova série - 13**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6. ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ROBLES MORCHÓN, Gregorio. **O direito como texto**. São Paulo: Manole, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2005, v.3.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica**. -5. ed., rev. e atual. -São Paulo : Noeses, 2021.

MARTINS, Ricardo Marcondes. **Prescrição da pretensão tributária**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 78, p. 202-233, jan./fev. 2008.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.

TONIOLO, Ernesto José. **A prescrição intercorrente na execução fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.